

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/27/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200353
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200353.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DGA Investments, k.s., so sídlom Palárikova 76, 022 01 Čadca, IČO: 46 545 026, právne zast. V4 Legal, s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Tvrdého 4, 010 01 Žilina, IČO: 36 858 820, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100521032/2022 zo dňa 21. marca 2022, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici, č. k. ZA-30S/158/2022-123 zo dňa 17. januára 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej „správca dane“) vykonal dňa 23.09.2021 miestne zisťovanie v sídle žalobcu, o čom spísal Zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 101790059/2021. Predmetom miestneho zisťovania bolo preverenie dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon č. 431/2002 Z. z.“ alebo „zákon o účtovníctve“) za účtovné obdobia: od 01.11.2016 do 31.10.2017, od 01.11.2017 do 31.10.2018, od 01.11.2018 do 31.10.2019 a od 01.11.2019 do 31.10.2020.

2. Na základe výsledkov miestneho zisťovania správca dane rozhodnutím č. 102428658/2021 zo dňa 30.11.2021 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 38 ods. 2 písm. b) a c) a zákona č. 431/2002 Z. z., v nadväznosti na § 155a ods. 1 a ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), uložil žalobcovi úhrnnú pokutu v sume 12.000 Eur za:

I. správny delikt podľa § 38 ods. 1 písm. i) zákona č. 431/2002 Z. z. - správneho deliktu sa dopustila účtovná jednotka nedodržaním ustanovenia § 17 a

II. správny delikt podľa § 38 ods. 1 písm. c) zákona č. 431/2002 Z. z. - správneho deliktu sa dopustila účtovná jednotka nedodržaním ustanovenia § 23.

3. Správca dane pri stanovení výšky pokuty vychádzal z § 155a ods. 1 Daňového poriadku a z rozpätia výšky pokuty v zmysle § 38 ods. 2 písm. b) zákona o účtovníctve. Správca dane poukázal na výšku čistého majetku uvedeného v súvahe účtovnej závierky žalobcu za jednotlivé účtovné obdobia, pričom 2% z nich predstavujú sumy: 3.323,06 EUR, 13.365,48 EUR, 52.672,10 EUR a 51.171,52 EUR. Výšku pokuty určil so zreteľom na skutočnosť, že používatelia účtovnej závierky nemali informácie o budúcom vývoji činnosti daňového subjektu, o udalostiach osobitného významu, o rizikách, neistotách, ktorým je žalobca vystavený. Žalobca nezákonný stav odstránil až v roku 2021, po vykonanom miestnom zisťovaní. V prípade účtovného obdobia od 01.11.2016 do 31.10.2017 trval protiprávny stav až 4 roky. Správca dane vychádzal aj z úvahy, že kontrola dodržiavania zákona o účtovníctve a následné ukladanie

sankcií má mať represívny a výchovný charakter. Správca dane neuložil žalobcovi pokutu v maximálnej možnej výške 52.672,10 EUR, ale vo výške predstavujúcej 22% hornej hranice možnej sankcie (12.000 EUR), pričom žalobca vykazoval v poslednej účtovnej závierke dostatočné aktíva na úhradu pokuty, t. j. táto nemá preňho likvidačný charakter. Záverom konštatoval, že miera zavinenia spáchaného deliktu bola v plnom rozsahu na žalobcovi a neboli zistené žiadne zvláštne okolnosti, ktoré by ovplyvnili rozhodovanie o výške pokuty.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100521032/2022 zo dňa 21.03.2022 (ďalej „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil a nestotožnil sa s poukazom žalobcu na priemernú výšku sankcií z miestnych zisťovaní, keďže tieto sa v prevažnej väčšine týkali pokút za porušenia ustanovení zákona o registračných pokladniciach, a uzavrel, že pokutu považuje za zákonnú.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej „krajský súd“), ktorou sa alternatívne domáhal jeho (I) zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie alebo (II) zmeny oboch rozhodnutí tak, aby bola žalobcovi uložená úhrnná pokuta vo výške 1.518,16 EUR za spáchaný správny delikt. Zároveň požadoval priznanie odkladného účinku správnej žaloby a priznanie práva na náhradu trov konania.

6. Žalobca poukázal na to, že jednotlivé účtovné závierky podal v dňoch 02.09.2021 a 17.09.2021. Ďalej uviedol, že jeho konaním nemohlo dôjsť a ani nedošlo k nesprávnemu úsudku alebo rozhodovaniu používateľov stránky, na ktorej sa nachádzajú informácie ohľadom účtovných závierok spoločností so sídlom v SR a rovnako jeho konanie nemalo za účel spôsobiť daňový podvod. Svoje tvrdenie zdôvodnil tým, že nemá žiadne úvery z bánk, nezapája sa do verejných súťaží, nemá pohľadávky po splatnosti voči svojim obchodným partnerom a ani nedoplatky voči príslušnému správcovi dane, a preto svojim konaním nikdy nemohol ovplyvniť rozhodovanie iných používateľov stránky, a teda nemohlo dôjsť k nesprávnemu úsudku vo vzťahu k jeho účtovným dokumentom. Žalobca tiež poukázal na to, že správca dane a ani žalovaný pri určovaní výšky pokuty nijakým spôsobom nezohľadnili obdobie pandémie, ktoré presahovalo do jednotlivých období, počas ktorých bol žalobca v porušení s vyhotovením a uložením príslušnej účtovnej závierky.

7. Vo vzťahu k výške pokuty žalobca namietal, že sa nejednalo o závažné pochybenie, pokutu považoval za neprimerane vysokú a šikanóznou a mal za to, že uvedené mali správne orgány vziať do úvahy. Správne orgány neuviedli relevantné odôvodnenie, prečo uložili sankciu v prísnejšej výške. Daňové orgány nijakým spôsobom pri ukladaní výšky pokuty nezohľadnili skutočnosť, že žalobca počas celého výkonu miestneho zisťovania spolupracoval so správcom dane, predkladal mu všetky potrebné dokumenty, vysvetlenia, vyjadroval sa a poskytoval mu tým všetku potrebnú súčinnosť k náležitému zisteniu skutkového stavu. Zároveň žalobca poukázal na štatistiky výšky pokút ukladaných pri miestnom zisťovaní správcami dane v rokoch 2018, 2019 a 2020 uverejnených na webovej stránke žalovaného. Namietal, že v porovnaní s touto priemernou výškou pokuty ukladanou v rámci miestneho zisťovania za rok 2020 je výška uloženej pokuty žalobcovi viac ako 21-násobne vyššia. Správca dane mohol uložiť žalobcovi pokutu v minimálnej výške (na dolnej hranici), resp. v priemernej výške pokuty ukladanej pri miestnom zisťovaní. Žalobca tiež poukázal na to, že miestne zisťovanie nevedlo k zisteniu žiadnych porušení.

8. Podľa žalobcu skutočnosť, že sa jedná o neprimerane vysokú, a teda nezákonnú pokutu, potvrdzujú aj § 38 ods. 1 písm. c) v spojení s § 38 ods. 2 písm. e) zákona o účtovníctve, podľa ktorých je výška pokuty za neuloženie účtovnej závierky vo výške od 100 EUR do 10.000 EUR. V danom prípade by za určitých okolností bolo podľa žalobcu pre daňové subjekty výhodnejšie vôbec neuložiť a neschváliť účtovnú závierku, keď max. výška pokuty je 10.000 EUR za neuloženie, čo je v porovnaní s vyrubenou výškou pokuty za uložené a schválené účtovné závierky, ktoré nemajú absolútne žiaden vplyv na daňové povinnosti žalobcu vo výške 12.000 EUR, absolútne neprimerané a neudržateľné. Žalobca tiež poukázal na jeho možnú diskrimináciu z dôvodu, že jeho spoločníkmi sú zahraničné subjekty a štatutárom občan Poľskej republiky. Hoci správca dane nezistil iné pochybenia, zistil tiež, že žalobca má značný majetok a je schopný pokutu uhradiť. Žalobca rovnako poukázal na svoje oklieštené práva v rámci miestneho zisťovania, keďže daňová kontrola nebola otvorená. Záverom navrhol peňažnú moderáciu na sumu vo výške 1.518,16 EUR.

9. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe v zásade zotrval na dôvodoch oboch rozhodnutí. Poukázal na to, že námietka týkajúca sa spočívania lehôt počas pandémie COVID-19 nebola predmetom odvolania a nebola vznesená ani počas miestneho zisťovania. Žalobca porušil zákon č. 431/2002 Z. z. v 3 prípadoch mimo pandémie a k účtovnej závierke za účtovné obdobie od 01.11.2018 do 31.10.2019, ktorú mal zostaviť do 30.04.2020 a v tejto lehote ju aj uložiť do Registra účtovných závierok neuviedol, že počas

tohto obdobia nemohol objektívne splniť svoje povinnosti, či už z personálnych alebo technických dôvodov. Žalovaný navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol.

10. Žalobca vo svojej replike zotrval na svojej argumentácii a poukázal na to, že žalovaný neuviedol metodológiu na výpočet pokuty (22% z najvyššej možnej sankcie). Zároveň predložil súdu rozhodnutie správcu dane v obdobnej veci, kedy bola daňovému subjektu uložená pokuta vo výške 100 EUR a poukázal na odpovede na jeho infožiadosti k ukladaným pokutám. Žalobca tiež navrhol výsluch kontrolórok správcu dane pre podozrenie, že sa v danom prípade jednalo o inštrukciu z nadriadeného orgánu. Zároveň požadoval pripojenie internej komunikácie s ich nadriadenými orgánmi.

11. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. ZA-30S/158/2022-123 zo dňa 17.01.2024 správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol. Druhým výrokom zamietol návrh žalobcu na peňažnú moderáciu a tretím výrokom mu nepriznal náhradu trov konania.

12. Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia zistil, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nesprávne uviedol dátum miestneho zisťovania dňa 29.07.2021 namiesto 23.09.2021, avšak túto skutočnosť považoval iba za chybu v písaní, ktorá nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Z celého odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, o aké miestne zisťovanie išlo a kedy sa uskutočnilo.

13. K námietke, že zo strany žalobcu nedošlo k nesprávnemu úsudku alebo rozhodovaniu používateľov stránky, na ktorej sa nachádzajú informácie ohľadom účtovných závierok a ani k daňovému podvodu správny súd uviedol, že ide len o ničím nepodložené subjektívne vyjadrenie názoru žalobcu, ktoré samo o sebe nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Navyše žalobca dôvodil, že nemá žiadne úvery z bánk, nezapája sa do verejných súťaží, nemá pohľadávky po splatnosti voči svojim obchodným partnerom a ani nedoplatky voči príslušnému správcovi dane, a preto svojím konaním nikdy nemohol ovplyvniť rozhodovanie iných používateľov stránky, a teda nemohlo dôjsť k nesprávnemu úsudku vo vzťahu k jeho účtovným dokumentom, avšak správny súd z administratívneho spisu zistil, že v účtovnej závierke k 31.10.2020 je na syntetickom účte (bod 479 Ostatné dlhodobé záväzky) uvedený zostatok 2.698.925,8 EUR. Táto suma tvorí pôžičky od spoločnosti Albedo Investments Spółka z organiczona odpowiedzialnościami, ONZ 1, p 12, 00 124 Warszawa, Poland v sume 865.941,75 EUR a od spoločnosti Lego Investments Limited v sume 1.832.984,06 EUR. Uvedené skutočnosti preto vyvracajú tvrdenie žalobcu, že nemá žiadne pohľadávky a neuložením účtovných závierok do Registra nemohlo dôjsť k nesprávnemu úsudku vo vzťahu k jeho účtovným dokumentom, keďže práve informácie z tohto Registra využívajú jeho používatelia na zistenie informácií o daňovom subjekte, o udalostiach osobitného významu, či o rizikách a neistotách, ktorým je ten ktorý daňový subjekt vystavený.

14. Správny súd k námietke, týkajúcej sa uplatnenia § 20 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z. uviedol, že žalobca za účtovné obdobie od 01.11.2016 do 31.10.2017 mal účtovnú závierku k 31.10.2017 zostaviť do 30.04.2018 a v tejto lehote ju mal uložiť aj do Registra účtovných závierok. Za účtovné obdobie od 01.11.2017 do 31.10.2018 mal účtovnú závierku k 31.10.2018 zostaviť do 30.04.2019 a v tejto lehote ju mal uložiť aj do Registra účtovných závierok. Za účtovné obdobie od 01.11.2018 do 31.10.2019 mal účtovnú závierku k 31.10.2019 zostaviť do 30.04.2020 a v tejto lehote ju mal uložiť aj do Registra účtovných závierok a za účtovné obdobie od 01.11.2019 do 31.10.2020 mal účtovnú závierku k 31.10.2020 zostaviť do 30.04.2021 a v tejto lehote ju mal uložiť aj do Registra účtovných závierok. Z uvedeného vyplýva, že prvé dve účtovné závierky mal žalobca zostaviť a uložiť do Registra účtovných závierok v lehotách do 30.04.2018 a 30.04.2019, teda ešte pred vypuknutím pandémie. Rovnako v prípade účtovnej závierky za účtovné obdobie od 01.11.2019 do 31.10.2020 mal žalobca účtovnú závierku zostaviť a uložiť do Registra účtovných závierok do 30.04.2021, t. j. v tomto prípade sa jedná o obdobie po skončení pandémie, ktorá v zmysle § 2 ods. 3 zákona č. 67/2020 Z. z. skončila 30. septembra 2020. Na uvedené tri účtovné obdobia a povinnosti v súvislosti s vytvorením účtovných závierok a ich uložením do Registra účtovných závierok sa tak predlžovanie lehôt podľa Zákona č. 67/2020 Z. z. na splnenie uvedených povinností vôbec nevzťahuje. Obdobie pandémie sa vzťahuje len k účtovnej závierke za účtovné obdobie od 01.11.2018 do 31.10.2019, ktorú mal žalobca zostaviť do 30.04.2020 a v tejto lehote ju mal uložiť aj do Registra účtovných závierok. Žalobca však vôbec netvrdil, že by počas obdobia pandémie nemohol objektívne splniť z personálnych alebo technických dôvodov povinnosti podľa zákona č. 431/2002 Z. z. a uvedené tiež nenamietal ani počas predmetného miestneho zisťovania. Navyše žalobca zostavil predmetnú účtovnú závierku až dňa 13.09.2021 a uložil ju do Registra účtovných závierok až dňa 17.09.2021, a teda až o vyše osem mesiacov neskôr ako by bola predĺžená lehota na splnenie tejto povinnosti (t. j. 31.12.2020) v zmysle zákona č. 67/2020 Z. z. Správny súd preto aj túto námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú.

15. Vo vzťahu k výške pokuty správny súd zistil, že správca dane ako aj žalovaný uviedli, akými ustanoveniami sa pri určení výšky pokuty riadili, aké skutočnosti pri jej určení vzali do úvahy, akých správnych deliktov sa žalobca dopustil a za ktoré následne uložili žalobcovi úhrnnú pokutu. Žalobca nezostavil účtovné závierky a neuložil ich do Registra účtovných závierok v zákonom určených lehotách, a to za štyri zdaňovacie obdobia po sebe, čím sa dopustil dvoch správnych deliktov podľa § 38 ods. 1 písm. c) a i) zákona o účtovníctve. Keďže sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa zákona o účtovníctve, v zmysle § 155 a ods. 1 a 2 Daňového poriadku správca dane, ktorý je oprávnený uložiť pokutu, ak je to účelné a možné, uloží úhrnnú pokutu podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na správny delikt s najvyššou hornou hranicou sadzby pokuty.

16. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, koľko predstavujú 2% z celkovej sumy majetku vykázaného v súvahe zostavenej za každé zo štyroch kontrolovaných účtovných období u žalobcu. Následne mu uložil úhrnný trest za dva správne delikty týkajúce sa štyroch zdaňovacích období, čo je podľa správneho súdu v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve. Správca dane uviedol (I) aké následky má nezostavenie a neuloženie účtovných závierok do Registra, (II) že žalobca odstránil nezákonný stav za všetky štyri zdaňovacie obdobia až v roku 2021 po vykonanom miestnom zisťovaní, (III) akými úvahami sa pri ukladaní predmetnej úhrnnej pokuty riadil a (IV) že jej úhrada nebude mať pre žalobcu likvidačný charakter. Na základe vyššie uvedeného mal správny súd za to, že orgány verejnej správy pri určení výšky pokuty postupovali v súlade s § 38 ods. 7 zákona o účtovníctve. Oba správne orgány pri ukladaní pokuty prihliadli k závažnosti porušenia povinnosti žalobcu, k miere jeho zavinenia povinností, ako aj k okolnostiam, za ktorých k porušeniu došlo a správny súd nezistil, že by správne orgány vybočili z medzí ustanovených zákonom. Neobstáli preto tvrdenia žalobcu, že ide o neodôvodnene disproporcionálnu, šikanóznou a neprímerane vysokú pokutu oproti porušeniam, ktoré skutočne nastali, ani že jej výška je nedostatočne zdôvodnená. Správny súd vo vzťahu k § 38 ods. 2 písm. e) zákona o účtovníctve poukázal na to, že správca dane uloží pokutu za správny delikt podľa odseku 1 písm. c) a k) od 100 eur do 10 000 eur, ak nie je možné zistiť celkovú sumu majetku alebo účtovná jednotka nevykazuje žiaden majetok, čo nie je tento prípad, keďže žalobca v súvahe účtovnej závierky vykázal majetok.

17. K poukázaniu žalobcu na štatistiky ohľadom priemernej výšky ukladaných pokút za roky 2018 až 2020, podozrenia, že správca dane uložením úhrnnej pokuty v predmetnej výške chcel len naplniť fiškálny záujem štátu, či vyjadrenie podozrenia, že sa zo strany príslušného správcu dane v súvislosti s paralelou medzi porušeniami a výškou pokuty jedná o diskrimináciu z dôvodu, že spoločníkmi sú zahraničné subjekty a štatutárom je občan z Poľskej republiky, ako aj ďalšie všeobecné tvrdenia a konštatovania, správny súd uviedol, že v správnej žalobe neboli obsiahnuté konkrétne žalobné námietky s tvrdením o nezákonnosti voči preskúmaným rozhodnutiam, a preto nie sú dôvodné. Takto všeobecne uplatnené námietky neumožňujú uskutočniť súdny prieskum napadnutého rozhodnutia, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd pri prieskume napadnutého rozhodnutia vedený a limitovaný. Správny súd nemá oprávnenie za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia vyhľadávať a ani ich za žalobcu konkretizovať. Žalobcom uvedené všeobecne formulované a nekonkrétne žalobné námietky možno považovať len za vyjadrenie všeobecného nesúhlasu s rozhodnutím žalovaného, resp. s hodnotením veci daňovými orgánmi.

18. Správny súd tiež uviedol, že pokiaľ bolo obsahom žalobných bodov a námietok prezentovanie vlastných skutkových a právnych záverov žalobcu, ku ktorým dospel výlučne na základe svojich tvrdení, tieto samé o sebe nemôžu spôsobovať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. K dôvodnosti žalobných námietok nepostačuje, ak žalobca s hodnotením veci žalovaným nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutého rozhodnutia so zákonom, resp. so zásadami logického uvažovania. Samotný fakt, že závery, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje jeho nezákonnosť. Bez vyjadrenia jasného stanoviska k súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutého rozhodnutia, t. j. k otázke, v čom konkrétne sa žalovaný mylil pri hodnotení podkladov a pri právnom posúdení veci a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí, sú tieto námietky len vyjadrením vlastného názoru, resp. všeobecného nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia žalobcu bez špecifikácie právneho významu jednotlivých námietok vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu v konaní o preskúmaní jeho zákonnosti nepostačuje k tomu, aby správny súd mohol dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. V rámci takto formulovaných žalobných bodov tak chýba zrozumiteľná argumentácia, v čom sa žalovaný mylil, ak rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutom rozhodnutí.

19. K deklarovanej okliešteným právam žalobcu správny súd uviedol, že Daňový poriadok sa vzťahuje na vykonávanie kontroly podľa zákona o účtovníctve, pričom pojem kontrola dodržiavania ustanovení

zákona o účtovníctve je potrebné chápať tak, že pod ňu spadajú všetky inštitúty Daňového poriadku, na základe ktorých je možné kontrolovanie dodržiavania jednotlivých ustanovení zákona o účtovníctve, a teda aj inštitút miestneho zisťovania. Správca dane tak konal v súlade so zákonom, keď preverenie účtovníctva vykonal v rámci miestneho zisťovania. Správny súd uzavrel, že neboli naplnené podmienky pre použitie peňažnej moderácie. Poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu ČR sp. zn. Pl. ÚSS 3/02 a dodal, že žalobca netvrdil ani neosvedčil, že by zaplatenie predmetnej úhrnnej pokuty malo pre neho likvidačný charakter.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

20. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň požadoval priznanie práva na úplnú náhradu trov konania.

21. Sťažovateľ videl nesprávnosť právneho posúdenia v určení výšky pokuty za porušenie povinnosti podľa § 17 ods. 5 zákona o účtovníctve. Konkrétne nesúhlasil s odôvodnením rozsudku správneho súdu, uvedeným v bodoch 47, 48 a 50. Tvrdenia správneho súdu nie sú podľa neho v súlade s bežnou praxou daňových orgánov a proklientskými opatreniami zavedenými žalovaným.

22. Sťažovateľ si je vedomý porušenia povinnosti vo vzťahu k neuloženiu účtovných závierok do Registra účtovných závierok za obdobia 2016-2020, na druhej strane si svoju povinnosť splnil dobrovoľne, a to bez toho, aby bol na takúto nápravu vyzývaný správcom dane. Podľa sťažovateľa bežná prax daňových orgánov pri ukladaní pokút za porušenia zákona o účtovníctve je diametrálne odlišná, nakoľko pokuty sú ukladané v stovkách eur a nie v tisíckach. Zároveň daňové orgány nijakým spôsobom neuviedli svoje úvahy vo vzťahu k určení výšky úhrnnej pokuty, a teda metodológiu jej výpočtu vo vzťahu k miere zavinenia, závažnosti porušenia ako aj okolnostiam, za ktorých k porušeniu došlo. Sťažovateľ poukázal na proklientske opatrenie Žalovaného s názvom „Upovedomenie na povinnosť ukladania účtovných závierok“ zo dňa 31.07.2020, pričom zdôraznil, že uvedené opatrenie neobdržal a svoje povinnosti si splnil dobrovoľne. Zároveň poukázal na to, že dňa 31.07.2020, nemalo splnenú povinnosť uloženia účtovnej závierky až 26 726 účtovných jednotiek. Sťažovateľ poukázal aj na informácie z portálu www.valida.sk, z ktorých vyplýval počet účtovných jednotiek, ktoré nepodali účtovnú závierku za rok 2022 a články z vybraných médií.

23. Sťažovateľ sa tiež odvolal na rozhodnutie správcu dane v obdobnej veci, na ktoré poukazoval už v konaní pred správnym súdom. Uvedenému daňovému subjektu bola uložená pokuta vo výške 100 EUR za totožné porušenie § 38 ods. 1 zákona o účtovníctve, pričom tomuto porušeniu vždy automaticky predchádza aj porušenie ustanovenia § 38 ods. 1 písm. i) zákona o účtovníctve (nezostavenie účtovnej závierky) nakoľko v tomto prípade, vždy dôjde automaticky aj k porušeniu § 17 a opačne nakoľko v prípade, ak nedôjde k zverejneniu účtovnej závierky tak pravdepodobne z dôvodu, že účtovná závierka nie je zostavená, a teda keď nie je zostavená nemôže byť ani zverejnená. V prípade, ak účtovná jednotka neuloží účtovnú závierku, tak sa vždy zároveň dopustí aj správneho deliktu neuloženia účtovnej závierky do Registra účtovných závierok.

24. K neprimeranosti výšky pokuty sťažovateľ ďalej poukázal na to, že sa od správcov dane ako aj žalovaného snažil získať konkrétne štatistiky vo vzťahu k výške pokút za porušenie povinností podľa zákona o účtovníctve, avšak takáto informácia mu nebola nikdy poskytnutá. Uvedeným zdôvodňoval aj výčitku zo strany správneho súdu, ktorý v napadnutom rozsudku uviedol, že uplatnené námietky sú všeobecné a neumožňujú uskutočniť súdny prieskum napadnutého rozhodnutia. Týmto sťažovateľ zároveň vyzýval žalovaného na predloženie štatistik týkajúcich sa výšky pokút za porušenie predmetných ustanovení zákona o účtovníctve (§ 38 ods. 1 písm. c) a i)), a zároveň aj Metodológie spôsobu vyrubovania pokút za takéto porušenie. Uvedené sťažovateľ preukazoval prílohami ku kasačnej sťažnosti (Žiadosť o informácie, rozhodnutia o neprístupnení informácii sčasti vydané žalovaným, rozhodnutie o odmietnutí žiadosti o informácie z časti vydané Daňovým úradom Žilina). S ohľadom na predložené štatistiky podľa sťažovateľa neobstojí argumentácia žalovaného, že v daných prípadoch sa jednalo o neprimerane vysokú úhrnnú pokutu najmä vzhľadom na skutočnosť, že žalovaný uvádza, že väčšina z týchto pokút je za porušenie zákona o registračných pokladniciach. Sťažovateľ v tejto súvislosti žiadal, aby mu žalovaný tieto štatistiky doručil, ak ich má.

25. Sťažovateľ nesúhlasil so správnym súdom, že uplatnil všeobecné žalobné námietky. Mal za to, že sa snažil zabezpečiť čo najväčšie množstvo dôkazov týkajúcich sa výšky pokút za porušenie ustanovení zákona o účtovníctve, udelených na základe miestneho zisťovania, avšak tieto údaje nie sú verejne dostupné a boli mu poskytnuté len na základe jeho žiadosti. Žalovaný mu bližšie štatistiky ohľadom ukladania pokút za porušenie ustanovení zákona o účtovníctve nikdy neposkytol, resp. odmietol poskytnúť. Sťažovateľ tiež uviedol, že totožnú povinnosť, za akú je sankcionovaný neprimerane

vysokou pokutou si za rok 2022, nesplnilo takmer 50 tisíc subjektov a za rok 2020 to k dňu 31.07.2020 bolo takmer 27 tisíc subjektov. Ďalej namietal, že sa jednalo o vyslovene účelovú kontrolu (miestne zisťovanie) zo strany správcu dane, kedy jediným a výlučným záujmom bol fiškálny záujem štátu a uloženú pokutu považoval za neodôvodnene disproporcionálnu, šikanóznú a neprimerane vysokú oproti porušeniam, ktoré skutočne nastali, a zároveň jej výšku za nedostatočne zdôvodnenú. K potenciálnemu vplyvu neuloženia účtovných závierok na veriteľov spoločnosti sťažovateľ uviedol, že spoločnosť ALBEDO INVESTMENST SPOLKA (veriteľ sťažovateľa) je zároveň komanditistom sťažovateľa, a to od 17.02.2017.

26. Sťažovateľ poukázal aj na svoje právo na riadne odôvodnenie správneho rozhodnutia, ktoré je nástrojom na zaistenie predvídateľnosti aplikácie práva, právnej istoty a vylúčenie ľubovôle orgánov verejnej moci. Povinnosť riadne odôvodniť rozhodnutie, ktoré môže záporne ovplyvniť práva alebo záujmy dotknutej osoby, je jedným z dôležitých princípov dobrej správy vecí verejných. Reštriktívny výklad žalovaného v danom prípade vedie k porušeniu zákonnosti, výslovne ustanovenej v § 3 ods. 1 zákona č. 71/1967 Zb. Správneho poriadku v znení neskorších predpisov. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 48/97 a II. ÚS 31/04.

27. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi správneho súdu a kasačnému súdu navrhol, aby rozsudok správneho súdu potvrdil a sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznal.

IV. Posúdenie kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

29. Sťažovateľova kasačná sťažnosť smerovala predovšetkým k jeho nesúhlasu s výškou úhrnej pokuty, ktorá podľa jeho názoru nie je v súlade s bežnou praxou daňových orgánov a proklientskymi opatreniami žalovaného. Za účelom preukázania tejto skutočnosti sťažovateľ poukázal najmä na informácie z rôznych portálov, článkov, štatistík a rozhodnutí daňových orgánov vo vzťahu k jeho infožiadostiam. K takto formulovanej argumentácii kasačný súd uvádza, že ju je možné posúdiť len v rovine týkajúcej sa porušenia princípu predvídateľnosti rozhodnutí. Totiž úlohou správneho súdu v danej veci nebolo skúmať, či daňové orgány disponujú štatistikami o uložených pokutách pre správne delikty podľa § 38 ods. 1 písm. c) a i) zákona č. 431/2002 Z. z. alebo akými proklientskymi opatreniami žalovaný disponuje. Uvedené nie je ani úlohou kasačného súdu. Správny súd dal sťažovateľovi odpoveď na to, čo spadá pod prieskum vecí v správnom súdnictve v bode 43. odôvodnenia napadnutého rozsudku, s čím sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje. Na tomto mieste je tiež potrebné zdôrazniť, že podanie kasačnej sťažnosti nemá slúžiť ako prostriedok získania informácií od žalovaného. Predmetom tohto konania je prieskum rozsudku správneho súdu, ktorý skúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím. Z uvedeného dôvodu sa kasačný súd ďalej nezaoberal argumentáciou sťažovateľa, ktorá smerovala k štatistikám a proklientskym opatreniam žalovaného.

30. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že výška pokuty je neprimerane vysoká, a že bežne sú ukladané pokuty v stovkách a nie v tisíckach EUR. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na iné rozhodnutie správcu dane č. 100628855/2022 zo dňa 29.03.2022 kasačný súd uvádza, že uvedené rozhodnutie sa týka iného právneho subjektu a neprináleží mu posudzovať iné konania v iných veciach. Vo všeobecnej rovine však možno konštatovať, že v danej veci správca dane vychádzal z rozpätia výšky pokuty v zmysle § 38 ods. 2 písm. b) zákona o účtovníctve, ktorá bola uložená za to, že daná spoločnosť neuložila do registra účtovných závierok oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky za účtovné obdobie r. 2018. Uvedené nie je možné aplikovať na predmetnú vec, keďže v tu prejednávanej veci správca dane ukladal pokutu za neuloženie 4 účtovných závierok do Registra účtovných závierok a ukladal úhrnnú pokutu podľa § 38 ods. 2 písm. b) a c) a zákona o účtovníctve.

31. Kasačný súd vo vzťahu k predvídateľnosti rozhodnutí poukazuje na nález Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 274/2015-57, v zmysle ktorého: „K znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty vyplývajúci z čl. 1 ods. 1 ústavy (PL. ÚS 36/95), ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva. Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95, II. ÚS 80/99), teda to, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované. V zásadnej ústavno-právnej rovine platí, že je v rozpore s inštitúciou právneho štátu a v rámci neho s požiadavkou právnej istoty, resp. predvídateľnosti súdneho rozhodnutia, aby všeobecné súdy rozhodovali v obdobných veciach odlišným, ba až protichodným

spôsobom. V každom prípade však pri odchýlení od skoršej rozhodovacej praxe sa vyžaduje cieleň zdôvodnenie odlišného stanoviska v obdobnej otázke.“

32. Kasačný súd, vychádzajúc zo záverov správneho súdu, nevzhliadol žiadne také skutočnosti, ktoré by preukazovali, že zo strany daňových orgánov došlo k odlišnej praxi v obdobnej právnej otázke. Pri posudzovaní správnych deliktov, vo vzťahu k splneniu povinnosti uloženia účtovnej závierky do Registra účtovných závierok, môže dôjsť k rôznym skutkovým okolnostiam, ktoré môžu mať výsledný vplyv na stanovenie výšky pokuty. Preto aj v tomto prípade postupoval správny súd v súlade so zákonom, keď preskúmal postup správcu dane, jeho zistenia a správnu úvahu, ktorú pri stanovení výšky pokuty aplikoval. Nie je pritom pravdou, že by správca dane neuviedol spôsob výpočtu výšky pokuty. Jednotlivé zistenia správcu dane, jeho postup pri výpočte pokuty a odôvodnenie výšky pokuty sú podľa názoru kasačného súdu obsiahnuté v odôvodnení jednotlivých rozhodnutí daňových orgánov a nie je možné dospieť ani k záveru, že by šlo o exces pri ukladaní výšky pokuty. V tomto smere kasačný súd poukazuje aj na svoje rozhodnutie sp. zn. 5Stk/4/2022, kde v obdobnom prípade dospel k záveru, že: „24... Kasačný súd pripomína, že pokuta bola sťažovateľovi uložená vo výmere na úrovni cca 25 % zo zákonom predvídaného sankčného rozpätia, čo s poukazom na skutočnosti, ktoré bolo treba vziať do úvahy, je možné považovať za primerané.“

33. K námietke, že neuloženie účtovných závierok nemohlo mať potenciálny vplyv na spoločnosť ALBEDO INVESTMENST SPOLKA (veriteľ sťažovateľa) kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/70/2013, v zmysle ktorého: „Zodpovednosť za správny delikt je konštruovaná v zákone o účtovníctve ako objektívna. Teda neposudzuje sa, či k porušeniu povinnosti došlo na základe zavineného úmyselného alebo nebanlivostného konania páchatel'a. Okolnosti ospravedlňujúce, resp. vysvetľujúce nesplnenie povinnosti nemajú právny význam pri otázke zodpovednosti za toto porušenie. Mohli by byť brané v úvahu len v prípade výšky uloženia pokuty, čo sa stalo v právnej veci žalobcu.“

34. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je možné konštatovať, že bez ohľadu na vplyv neuloženia účtovnej závierky na komanditistu sťažovateľa, neuloženie účtovných závierok do Registra je potrebné posudzovať ako správny delikt, za ktorého spáchanie je zákonodarcom formulovaná objektívna zodpovednosť. Navyše, správny súd v rámci svojho právneho posúdenia okrem už zmieňovanej spoločnosti poukázal aj na potenciálny vplyv uvedeného správneho deliktu na ďalšiu spoločnosť Lego Investments Limited.

35. Kasačný súd uzatvára, že sa nestotožnil ani s námietkou smerujúcou k nedostatkom riadneho odôvodnenia správneho rozhodnutia. Tak daňové orgány, ako aj správny súd dali sťažovateľovi odpovede na všetky jeho námietky. V tejto súvislosti dáva kasačný súd tiež poukazuje na to, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už vyslovil myšlienku, že miera dostatočného odôvodnenia rozhodnutia je veľmi subjektívna vo vzťahu k vnímaniu každej jednej osoby (viď rozsudok sp. zn. 2Sžk/43/2018). Sumarizujúc uvedené, hoci aj sťažovateľ mohol mať subjektívny pocit, že odôvodnenie rozhodnutia nebolo dostatočné, s jeho záverom sa správny a následne kasačný súd nemusí nevyhnutne stotožniť.

V. Záver

36. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe, a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Správny súd sa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

37. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.